

A FUNÇÃO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA NO ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO

ABILITY TO PAY TAXES IN THE CONSTITUCIONAL STATE

Natércia Sampaio Siqueira

Doutoranda em Direito - UNIFOR

Mestre em Direito - UFMG

Professora da FA7

Procuradora do Município de Fortaleza

Advogada

SUMÁRIO: 1 INTRODUÇÃO; 2 O MODELO DO ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO; 3 O MODELO DE TRIBUTAÇÃO CARACTERÍSTICO DOS ESTADOS DEMOCRÁTICOS DE DIREITO; 4 CAPACIDADE CONTRIBUTIVA; 4.1 FEIÇÃO NEGATIVA DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA; 4.2 CAPACIDADE CONTRIBUTIVA COMO FATOR DE REALIZAÇÃO DA ISONOMIA TRIBUTÁRIA; 4.3 A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA NO SEU PERFIL POSITIVO; 5 CONCLUSÃO; 6 REFERÊNCIAS.

CONTENTS: 1 INTRODUCTION; 2 MODEL OF THE DEMOCRATIC STATE OF RIGHT; 3 MODEL OF CHARACTERISTIC TAXATION OF DEMOCRATIC STATES OF RIGHT; 4 CONTRIBUTION CAPACITY; 4.1 FEATURE NEGATIVE OF CONTRIBUTION CAPACITY; 4.2 CONTRIBUTION CAPACITY AS A FACTOR OF REALIZATION OF TAX ISONOMY; 4.3 CONTRIBUTION CAPACITY WITH YOUR POSITIVE PROFILE; 5 CONCLUSION; 6 REFERENCES.

Resumo: Este artigo trata do modelo de tributação adequado aos Estados Democráticos de Direito; especificamente, abordando a compatibilidade entre uma elevada carga tributária, as liberdades básicas e o mercado. Esta pesquisa é pura, qualitativa e bibliográfica, com o principal propósito de trazer elementos que possibilitem a resolução de controvérsias judiciais sobre os limites da tributação. Ao

final, conclui-se que os tributos devem ser instituídos em observância ao princípio da capacidade contributiva, em cada um dos seus perfis: negativo, positivo e comparativo.

Palavras-chave: Tributos. Liberdades individuais. Capacidade contributiva: perfil negativo, comparativo e positivo.

Abstract: This paper treats the compatibility between taxes and contemporaries Democrat State, basics liberties and markets. The research is pure, qualitative and bibliographic. Its principal intent is to increase knowledge, bringing elements to resolve judicial controversy about the possibilities and limits of taxes. At least, it concludes that tribute must observe the 'principle of ability to pay taxes', in each one aspect: negative, positive and comparative.

Keywords: Taxes. Basics liberties. Ability to pay taxes: aspects positive, negative and comparative.

1 INTRODUÇÃO

Nos Estados Democráticos de Direito, a tributação consiste numa das atuações estatais de maior intervenção na economia, na cultura e na sociedade. Mesmo quando o tributo é praticado com a estrita finalidade de arrecadação, ele altera a ordem sócio-econômica, à medida que transfere vultosas quantias da esfera privada aos cofres públicos, realizando a distribuição de riquezas.

Desta forma, é necessário que a atividade tributária dê-se em conformidade com os postulados do Estado Democrático de Direito, razão pela qual a observância à capacidade contributiva torna-se indispensável.

Este artigo, no primeiro momento, investiga o conceito do Estado Democrático de Direito e o modelo de tributação que lhe é característico. Em um segundo momento, ele averigua o conteúdo do princípio da capacidade contributiva, enfocando-o nos seus três perfis: negativo, comparativo e positivo.

Ao final, têm-se as linhas mestras de um modelo de tributação que equilibra os diversos interesses presentes no Estado Democrático de Direito: as liberdades básicas, a livre iniciativa e o mercado.

2 O MODELO DO ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO

O Os atuais Estados Democráticos de Direito surgem do intuito de síntese entre o Estado liberal de Direito e o Estado Social.

O Estado liberal de Direito, contextualizado no séc. XIX, caracterizava-se: a) por ser um Estado mínimo; b) pela delimitação entre a esfera pública e privada; c) pela igualdade formal dos direitos civis. Nestes Estados, o jurista atuava como um técnico acrítico, que se limitava ao silogismo literal sem preocupações valorativas (BERCOVICI, 2008, p.174). Assegurava-se, desta forma, o máximo de previsibilidade, razão pela qual o Estado liberal burguês apresentou-se como o Estado de Direito por excelência.

Vivia-se a crença inabalável no livre mercado e na igual autonomia contratual, cujas relações sociais, econômicas e culturais decorrentes seriam as mais justas. Neste contexto, o Estado deixa de ser patrimonial e passa a ser fiscal; ou seja, ele afasta-se da exploração da atividade econômica e passa a ser custeado, prioritariamente, por impostos.

O Estado Social, por sua vez, sucedeu o Estado Liberal de Direito na 1ª metade do Séc. XX, quando Constituições passaram a possibilitar interferências do Estado na ordem social, econômica e cultura – foi o que ocorreu com a Constituição do México de 1917, a Constituição de Weimar, a Carta del Lavoro italiana, a Constituição Espanhola de 1931 e a Constituição Portuguesa de 1933 (OTERO, 2007, p. 337-338).

O novo modelo de Estado resultou dos episódios históricos da 1ª. Guerra Mundial e do Crash da Bolsa de Nova York, cujo caos social e econômico mostrou-se ingovernável por um Estado mínimo, nos moldes do liberalismo do Século XIX.

Um sistema político e jurídico fundado na divisão dos poderes e caracterizado pela estrita sujeição da administração e do judiciário às regras legais – cuja estrutura limitava-se à estipulação abstrata do fato e da consequência jurídica a ele imputada – era inepto a reestruturar a economia e a resolver os problemas sociais.

Para tanto, necessitava-se de um Executivo forte, com maior liberdade de atuação e com maiores poderes de intervenção; era o Estado Social, do qual surgiria o Estado Totalitário, que levou à 2ª Guerra Mundial.

De fato, os Estados Sociais, não obstante o extraordinário avanço social em relação ao Estado Liberal de Direito, criou um ambiente propício ao surgimento dos Estados Totalitários – nazismo e fascismo. Neles, inverteram-se os termos da equação entre as liberdades individuais e o Estado: enquanto no liberalismo, o Estado era concebido e vivenciado como instrumento à realização das liberdades básicas, no totalitarismo, as liberdades individuais estavam à disposição do Estado – única esfera na qual o indivíduo se realizaria plenamente.

Ocorre que com o término da 2ª Guerra Mundial e a consciência dos crimes contra a humanidade cometidos pelos nazistas, instalou-se a preocupação e o desafio de revitalizar as liberdades individuais, sem abrir mão das conquistas pelo Estado Social. Neste contexto de síntese surge o Estado Democrático de Direito, no qual à realização das liberdades básicas não basta um Estado ausente; o princípio da sociabilidade, antes de mostrar-se incompatível com o Estado de Direito e de caracterizar-se como limite aos direitos fundamentais, passa a ser tido por imprescindível à “real vivência e desenvolvimento da liberdade e personalidade individual” (NOVAIS, 2006, p. 199).

Nos Estados Democráticos de Direito, reafirma-se a separação dos poderes, a legalidade administrativa, a segurança jurídica, a estabilidade e a previsibilidade, num ambiente de intervencionismo estatal, que tem por limite o núcleo essencial das liberdades individuais. Não há mais uma unilateralidade de considerações – liberdades individuais ou direitos sociais – passando o principal desafio a ser o equilíbrio entre os diversos interesses existentes.

Neste contexto, convivem, lado a lado, o Estado forte e as liberdades individuais, tendo-se mesmo percebido que um não prescinde do outro. Tudo isto leva a considerações referentes à

tributação; mais especificamente, à capacidade contributiva, que irá apresentar-se como o ponto de equilíbrio entre os diversos interesses característicos do Estado Democrático de Direito em matéria impositiva fiscal.

3 O MODELO DE TRIBUTAÇÃO CARACTERÍSTICO DOS ESTADOS DEMOCRÁTICOS DE DIREITO

O modelo do Estado Democrático de Direito apresenta um sistema tributário com características próprias.

Em um primeiro momento, observa-se que um Estado forte, com poderes de intervenção nas mais variadas áreas, é um Estado dispendioso, que necessita de elevadas quantias para cumprir com as suas funções constitucionais.

De outra sorte, a reafirmação das liberdades individuais leva, inevitavelmente, à reafirmação da livre iniciativa e do mercado econômico. Neste contexto, são relevantes as lições de Ronald Dworkin (2000, p. 289-291) no sentido de o mercado possibilitar que as decisões acerca dos bens a serem produzidos e de como distribuí-los, resultem das escolhas de todos e de cada qual, sem imposições valorativas pelo Estado – o que é fundamental à democracia.

É estreita a vinculação entre o mercado e as liberdades individuais, que seriam prejudicadas caso o Estado viesse a decidir sobre os bens a serem produzidos e a sua distribuição: como ‘ser’ dotado de autonomia, toda e qualquer ‘pessoa’ tem o igual direito de, livremente, exercer uma profissão e adotar um estilo de vida, consumindo o que lhe interessa.

Indo além: o mercado, preferencialmente, deve ter por ator a iniciativa privada, em razão do desequilíbrio na concorrência resultante da exploração da atividade econômica por entidades estatais. O fato é que a atuação do Estado como empresário, pela sua força econômica e – não raro – pelos privilégios jurídicos que lhes são atribuídos, pode levar às situações criadas artificialmente

pelo governo, com o risco de o mercado não mais refletir, com precisão, os gostos sociais. O que, mais precisamente, se pretende afirmar: a atuação do Estado na exploração de atividade econômica lhe possibilitaria impor ao mercado a qualidade e o custo dos bens a serem produzidos, o que interferiria nas escolhas referentes à produção e ao consumo.

Tudo isto significa que nos atuais Estados Democráticos de Direito, o regime tributário característico permanece a ser o Estado Fiscal. Por um lado, possibilita-se que o Estado se afaste da exploração da atividade econômica, já que o seu custeio passa a realizar-se pela transferência da riqueza privada aos cofres públicos, mediante a tributação. Por outro, a tributação realizada, preferencialmente, por impostos, é dotada da aptidão de neutralidade perante as escolhas de produção e consumo inerentes ao mercado, além de possibilitar a realização de uma carga elevada a reverter-se a favor dos economicamente desfavorecidos. O fato é que se a tributação fosse, prioritariamente, realizada por taxas e demais espécies tributárias sinalagmáticas, o Estado atuaria em função de quem pagasse pela sua atuação. Estar-se-ia, por consequência, a amesquinhar as atividades de promoção da dignidade humana, que pela própria lógica prescindem da retribuição, posto a impossibilidade de o beneficiário custear a atuação estatal.

Sem falar que várias das atuações públicas no Estado Democrático de Direito não possuem destinatários específicos; antes, revertem-se a favor de toda a coletividade. Eis a série de razões pela qual a tributação inerente ao Estado Democrático de Direito caracteriza-se pelo modelo do Estado Fiscal. Mas as considerações não param aqui.

Viu-se que no Estado Democrático de Direito a dignidade humana exige um Estado forte e intervencionista, que assegure a efetiva vivência da liberdade e da personalidade individual; para tanto, faz-se necessária uma intensa atividade distributiva de riqueza, que é realizada pela tributação. As liberdades individuais, entretanto, não prescindem da imposição de limites à atuação do Estado: ele não pode intervir ao ponto de prejudicar o núcleo

essencial dos direitos fundamentais, mesmo que sob o fundamento dos próprios direitos fundamentais.

O direito fundamental atua de forma bifronte: é o fundamento do dever de solidariedade, no qual se consubstancia o tributo; mas é limite à atividade de tributação, que não pode prejudicar as liberdades básicas, o mercado e a livre iniciativa.

Indo além: no Estado com poderes de intervenção sobre a economia, a sociedade e a cultura, a tributação não apenas é o meio de custeio das políticas intervencionistas como, ela própria, legitima-se como a política intervencionista. É o que ocorre quando se eleva a alíquota do ICMS sobre produtos maléficos à saúde – álcool e cigarro – ou quando se reduz a alíquota do IR, nos casos de instalação de empresas em regiões subdesenvolvidas, econômica e socialmente. Nestes casos, o próprio tributo consiste na medida de intervenção na sociedade e na economia – tributação extrafiscal.

A tributação extrafiscal, entretanto, encontra os mesmos limites da tributação fiscal: a observância ao núcleo essencial das liberdades individuais. Está-se a tratar do necessário equilíbrio, inerente ao Estado Democrático de direito, entre liberdades individuais e intervenção estatal, que na tributação realiza-se pela observância à capacidade contributiva nos seus mais variados perfis.

4 CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

De uma forma singela, quase literal, a capacidade contributiva significa a aptidão econômica para contribuir com os gastos públicos. Entretanto, referida fórmula, quando explorada em todas as suas potencialidades, possibilita que a tributação dê-se em estrita conformidade com os postulados do Estado Democrático de Direito.

A feição negativa da capacidade contributiva garante o núcleo essencial das liberdades individuais. Já o seu caráter comparativo assegura que a tributação não gere benefícios incompatíveis com a República, o que prejudicaria a livre iniciativa

e a concorrência. Por fim, o aspecto positivo revela as exigências de uma política tributária igualitária, que não deve onerar grupos específicos de contribuintes ou determinados estilos de vida em prol de outros.

Eis a razão pela qual se afirma: a capacidade contributiva é o ponto de equilíbrio, na tributação, entre os diversos interesses característicos do Estado Democrático de Direito, de forma que o seu estudo e a sua aplicação faz-se fundamental à realização de uma justa atividade tributária.

4.1 Feição negativa da capacidade contributiva

O Caráter negativo da capacidade contributiva significa que não há tributação quando não há capacidade contributiva. Ou seja, a capacidade contributiva é condição à incidência tributária.

Neste contexto, um primeiro desafio consiste em precisar o que seria capacidade para contribuir com os gastos públicos. Aqui, a doutrina italiana (MOSCHETTI, 1993) traz inestimáveis préstimos: a capacidade contributiva não se confunde com a capacidade econômica, ou seja, com o substrato econômico do fato gerador.

Por outras palavras: a mera manifestação de riqueza pelo fato gerador não revela capacidade contributiva; mas sim capacidade econômica. A capacidade econômica é condição, mas não suficiente à existência da capacidade contributiva.

Para que haja capacidade contributiva, a riqueza revelada pelo fato gerador deve mostrar-se apta ao custeio dos gastos estatais, quando analisada à luz dos princípios fundamentais:

Se ne ricava un quadro abbastanza completo in cui la capacità economica è riconosciuta come presupposto, parametro, limite massimo, causa giustificatrice del prelievo.

Ma non ignora la Corte anche l'ulteriore passaggio della non identità tra capacità contributiva e capacità economica.

[...]

La necessità di qualificare la capacità economica alla luce di fondamentali principi costituzionali è poi accolta anche nella sentenza del 1976 che ha dichiarato l'illegittimità del c.d. "cumulo dei redditi dei coniugi" (MOSCHETTI, 1993, P. 27).

Prossegue Moschetti (1993, p. 27-42) a sua análise da capacidade contributiva face aos dispositivos da Constituição italiana sobre a família, a renda mínima, a liberdade de profissão e de iniciativa e a economia privada, para concluir que ela é incompatível com a tributação que prejudique os referidos valores constitucionais.

Pode-se, em síntese conclusiva, afirmar que há capacidade contributiva quando a tributação, sobre determinada riqueza, não prejudica o núcleo essencial dos direitos fundamentais – e de outros interesses constitucionais. Eis a razão pela qual o fato gerador do tributo deve, não apenas, ter substrato econômico; antes, é obrigatório ao substrato econômico possibilitar o exame da compatibilidade entre a tributação e os princípios constitucionais fundamentais.

Entretanto, algumas questões permanecem acerca da capacidade contributiva: a) o Parágrafo Primeiro, do art. 145/CF, reporta-se à capacidade econômica, de forma a questionar-se se o direito brasileiro satisfaz-se com a manifestação de substrato econômico pelo fato gerador; b) referido dispositivo constitucional trata de impostos, deixando a pergunta de se a capacidade contributiva também é aplicada às demais espécies tributárias.

Em relação à primeira questão, ressalta-se que a capacidade contributiva, como a riqueza apta a custear os gastos públicos à luz dos princípios fundamentais, realiza o equilíbrio entre liberdades individuais e intervenção estatal, característico do Estado Democrático de Direito. Ou seja, a necessária observância à capacidade contributiva decorre da própria estrutura do Brasil como um Estado Democrático de Direito, no qual a intervenção estatal encontra por limite o núcleo essencial das liberdades básicas.

As várias liberdades básicas, o mínimo existencial – que lhes é decorrente –, assim como a vedação ao confisco, são limites e deveres do Estado que não podem ser superados pela tributação.

A análise, bem se vê, é complexa: o fato gerador deve possibilitar o exame da aptidão da riqueza a sofrer tributação, tendo por critério os direitos fundamentais; aqui, a análise não apenas é abstrata, mas concreta, à medida que as peculiaridades de cada caso podem demonstrar ‘particular’ ausência de capacidade para contribuir com os gastos públicos. Se a tributação estiver a comprometer o mínimo vital, a prejudicar a liberdade ideológica, de expressão, de crença, de trabalho, de iniciativa econômica, de associação, de reunião e de locomoção, a confiscar a propriedade, a desestimular o casamento e a interferir no planejamento familiar, tem-se a ausência da capacidade contributiva que resulta na inconstitucionalidade do tributo.

Quanto à segunda questão, utiliza-se do mesmo argumento acima desenvolvido, para concluir que a capacidade contributiva, no seu perfil negativo, aplica-se a toda e qualquer espécie tributária. Frisa-se: a tributação, independente da espécie pela qual é realizada, e mesmo que no seu característico intuito de arrecadação, consiste em atuação do Estado na sociedade e na economia. Como toda e qualquer intervenção pública, encontra por limite os direitos fundamentais.

Não por menos, a Constituição Federal prevê imunidades referentes às taxas. Não por menos, o STF, para além do perfil negativo, asseverou a possibilidade de o quantitativo da taxa ser fixado, também em consideração à capacidade contributiva. Eis o trecho do voto do Min. Gilmar Mendes, na relatoria da ADI 453:

[...] Naquela ocasião discutia-se a base de cálculo da imposição, fixada a partir do patrimônio líquido da empresa. Em seu voto, Velloso definiu que:

“[...] O que a lei procura realizar, com a variação do valor da taxa, em função do patrimônio líquido da empresa, é o princípio da capacidade contributiva - C.F., art. 145, § 1º. Esse dispositivo constitucional diz

respeito aos impostos, é certo. Não há impedimento, entretanto, na tentativa de aplicá-lo relativamente às taxas, principalmente quando se tem taxa de polícia, isto é, taxa que tem como fato gerador o poder de polícia” (fls. 768, RE 177.835).

[...]

O conceito de isonomia é relacional por definição. O postulado da igualdade pressupõe pelo menos duas situações, que se encontram numa relação de comparação. Essa relatividade do postulado da isonomia leva segundo Maurer a uma inconstitucionalidade relativa (relative Verfassungswidrigkeit) não no sentido de uma inconstitucionalidade menos grave. É que inconstitucional não se afigura a norma A ou B, mas a disciplina diferenciada (die Unterschiedlichkeit der Regelung).

E a disciplina do assunto, como segue, não contém diferenciação arbitrária.

Os valores cobrados estão disponíveis em três tabelas. Os valores são expressos em reais, a taxa é trimestral e é cobrada de acordo com o patrimônio líquido do contribuinte.

A Tabela A, fixada pelas Leis 7.940/89 e 11.076/04, divide os contribuintes em seis faixas, com base no patrimônio líquido. Cada uma das seis faixas é subdividida em vários grupos. O valor da taxa é fixado com base no montante do patrimônio. Trata-se de percepção referencial, insista-se, apenas referencial, e que respeita a capacidade contributiva do interessado. A desigualdade dos valores reflete a desigualdade dos patrimônios. Não há desrespeito ao princípio da isonomia.

[...]

No caso da Taxa de Fiscalização da CVM a variação dos valores lançados não só reflete a capacidade contributiva do interessado, bem como espelha a quantidade necessária de serviço público dispensado, uti singuli, e que deve ser remunerado

na exata proporção do trabalho de fiscalização efetivado.

Conclusivamente, Senhora Presidente, voto pela improcedência dessa Ação Direta de Inconstitucionalidade.

O fato é que se tratando de atuação pública custeada por tributos sinalagmáticos e que seja necessária às liberdades individuais, não se pode inviabilizar a sua prestação em razão da ausência de aptidão para adimplir o tributo. Imagine-se a situação de pessoas hipossuficientes, que não têm condições de pagar custas judiciais e de contratar serviços advocatícios; elas ficariam sem ter acesso ao judiciário? Tal situação implicaria óbice ao exercício de direito fundamental pela tributação.

Em suma: no seu perfil negativo, a capacidade contributiva é condição à incidência tributária de todo e qualquer tributo. Nenhuma espécie tributária pode incidir em prejuízo ao núcleo essencial das liberdades individuais.

4.2 Capacidade contributiva como fator de realização da isonomia tributária

Nos tributos de fatos geradores não vinculados, a causa da tributação é a capacidade contributiva.

Se paga o IR não porque se é alto ou baixo, louro ou moreno, homem ou mulher, empresário, profissional liberal, intelectual ou dona de casa; mas porque se tem aptidão para contribuir com os gastos públicos, posto a percepção da renda.

Por outro lado, à medida que a capacidade contributiva é causa da tributação, é ela que deve servir de critério à fixação da carga tributária. Ou seja, a distribuição do encargo tributário nos tributos de fatos geradores não vinculados é feita, tomando-se por medida a capacidade contributiva, que passa a ser o critério material de realização da igualdade.

Em relação à igualdade tributária, as observações de

Misabel Abreu Machado Derzi (1999, p. 526), nas atualizações do livro "Limitações constitucionais ao poder de tributar", de Aliomar Baleeiro, muito esclarecem sobre o assunto:

As ciências em geral só se possibilitam na medida em que isolam alguns aspectos ou critérios, por via dos quais investigam e examinam os dados da realidade. Em rigor, no mundo fenomênico, não existem dois objetos absolutamente idênticos. Entre eles existe tão-somente uma igualdade relativa, encontrável de acordo com certo ponto de vista, ou segundo certas características. Por essa razão, o objeto do conhecimento (ângulo ou critério pelo qual se investiga o objeto-dado da realidade) distingue uma ciência da outra, permitindo classificar e agrupar os dados em classes e espécies.

Assim, é incontroverso que a igualdade supõe a comparabilidade e a diversidade ao mesmo tempo. Dois objetos absolutamente iguais em todos os aspectos não são comparáveis, mas são idênticos, são o mesmo e único objeto. A igualdade, sendo sempre relativa, é meio-termo, só aferível por meio de um critério de comparação.

Por fim, conclui Misabel Derzi (1999, p. 546) que "a capacidade contributiva é, de fato, a espinha dorsal da justiça tributária. É o critério de comparação que inspira, em substância, o princípio da igualdade".

Ou seja: em relação aos tributos de fatos geradores não vinculados, o critério para igualar e desigualar os contribuintes será a capacidade contributiva. Tal afirmação chega a constar, expressamente, do texto constitucional, à medida que nele se adota a capacidade econômica – leia-se: capacidade contributiva – como critério de fixação da carga tributária (art. 145, Parágrafo Primeiro). Sem mencionar o tratamento da isonomia tributária pela Constituição Federal, que repele a utilização da profissão como critério de comparação entre os contribuintes (art. 150, II): uma pessoa não pagará mais ou menos tributo do que a outra em virtude da profissão que exerça ou da espécie do rendimento que perceba.

É claro que se pode utilizar de outros critérios de comparação e medição do tributo, além da capacidade contributiva, o que acontece na tributação extrafiscal. Isenta-se do IPTU os proprietários de prédios históricos, desde que preservem as fachadas; tributa-se com alíquotas mais elevadas o imóvel rural ou o imóvel urbano que não estejam a cumprir com a respectiva função social; agrava-se, especialmente, o consumo de produtos que façam mal à saúde. São esses alguns exemplos em que se fixa a carga tributária por considerações a critérios outros, que não a riqueza manifesta pelo fato gerador. Mas aqui, não se pode fugir da advertência: a eleição de outro critério, para a fixação do quantum tributário e para a comparação entre os contribuintes, deve ser respaldada em princípios constitucionais. Mais, a tributação extrafiscal tem de revelar-se como medida proporcional à realização do interesse constitucional que prefere a capacidade contributiva (SHOUERI, 2005, p.293-295).

Tantos cuidados justificam-se no fato de a capacidade contributiva, para além de ser critério que realiza a igualdade em matéria tributária, possibilitar a igualdade de condições de concorrência entre os agentes produtivos. Se cada qual é tributado na medida da sua capacidade para custear os gastos públicos, não haverá empresário mais ou menos onerado; cada qual suportará igual sacrifício fiscal.

Referida constatação é relevante, ainda mais em um país como o Brasil, no qual a carga tributária tem alcançado porcentagem considerável do PIB nacional. Nestas condições, empresas que atuassem desoneradas fiscalmente, agiriam em situação extremamente benéfica no mercado, o que, para além de ser injusto e desigual, resultaria na intervenção do Estado nos gostos sociais.

De fato, à medida que certas atividades fossem exercidas livres, total ou mesmo parcialmente, de ônus fiscais, elas tenderiam a ofertar o seu produto por menores preços, fator que iria facilitar e atrair o consumo. Tal situação ocorreria não apenas entre atividades da mesma espécie, como entre atividades de espécies diferentes: ao invés de adquirir o produto X, resolve-se consumir o produto

Y, posto satisfazer necessidade tão relevante quanto à saciável pelo produto X, mas a menor custo. De igual sorte: ao invés de produzir o produto X, trabalha-se na industrialização do produto Y, em razão da economia possibilitada pela carga tributária mais benéfica.

Pode-se, por fim, concluir, que toda essa situação: a) quebraria a igualdade de condições de atuação no mercado; b) prejudicaria a livre concorrência e o princípio da neutralidade tributária; c) consistiria na interferência do Estado nas decisões acerca da produção e do consumo, inerentes ao mercado – situações, em regra, contrárias à democracia. Ainda aqui, é importante frisar que em estrita consideração aos princípios acima enumerados, a Constituição estabelece que mesmo o Estado, ao explorar a atividade econômica, está sujeito à igual tributação das empresas privadas, sendo-lhe vedada a concessão de benefícios fiscais (art. 173, parágrafo primeiro e parágrafo segundo). Não por menos, a fronteira para a não aplicação das regras das imunidades tributárias é a exploração da atividade econômica; caso contrário, não se haveria como compatibilizar as imunidades com a neutralidade tributária.

Em razão de todas essas considerações, percebe-se a relevância da capacidade contributiva nesta função de fixar a carga tributária e de comparar os contribuintes: ela realiza a igualdade e a neutralidade tributária, possibilitando a livre concorrência. Entretanto, enquanto que neste perfil a capacidade contributiva pode ser afastada, excepcionalmente, por considerações a outros princípios constitucionais, o mesmo não ocorre em relação ao seu perfil negativo: mesmo na tributação extrafiscal, deve-se respeitar o núcleo essencial dos direitos fundamentais.

Tratando do equilíbrio entre capacidade contributiva e atividade estatal reguladora da economia, leciona Luís Eduardo Shoueri (2005, p. 289):

Para a busca da compatibilidade deve-se, primeiramente, apontar a capacidade contributiva, no seu sentido subjetivo, como limite mínimo, não susceptível de imposição, estabelecido no nível necessário para a existência, segundo o esquema

de direitos econômicos e sociais garantidos pela constituição; o máximo impositivo sintetizar-se-ia na proibição de que o gravame seja 'confiscatório' [...].

Mais uma vez, está-se a falar do equilíbrio, inerente ao Estado Democrático de Direito, entre liberdades individuais e intervenção estatal: a intervenção estatal não se legitima, quando vai além do núcleo essencial dos direitos fundamentais.

Apenas nos estritos casos em que a própria Constituição permita a intervenção estatal além do núcleo essencial das liberdades básicas, é que se poderia pensar em uma tributação que fugisse às exigências do perfil negativo da capacidade contributiva. Mesmo assim, apenas quando a possível intervenção estatal não estivesse a prescindir de uma forma exata, insusceptível de ser realizada por outros meios e instrumentos, mesmo que indiretos, como a tributação.

4.3 A capacidade contributiva no seu perfil positivo

Se a capacidade contributiva, no perfil negativo, consiste em condição à incidência tributária – não há tributação caso inexista capacidade contributiva -, o perfil positivo já exige a incidência tributária quando presente a manifestação de capacidade contributiva.

A questão é que não há um único fato econômico que revele toda a capacidade contributiva do particular; ela está fragmentada nos diversos fatos econômicos – consumo, renda, patrimônio, etc. Calha, portanto, questionar acerca de a tributação, necessariamente, dever incidir sobre todo e qualquer fato econômico que revele capacidade contributiva.

À resposta positiva, confluem a igualdade e a neutralidade tributária. Se determinados fatos reveladores de capacidade contributiva são tributados, porque outros não o seriam? Por que apenas algumas pessoas – que incorrem na situação econômica tributada – custeariam os gastos públicos, ao passo que outras não o fariam, já que estariam a praticar fato econômico não tributado, embora revelador de capacidade contributiva?

Tais situações feririam a igualdade no seu sentido mais basilar, consistente na vedação de privilégios. Em regra, todos devem custear a máquina estatal, mediante o mesmo sacrifício fiscal.

Até porque, conforme o já acima analisado, a diferença de regime tributário entre situações, fatos e pessoas que revelem igual capacidade contributiva, consiste na interferência do Estado nos gostos sociais, o que deve ser evitado. A desoneração de determinada atividade, ao passo que outra é onerada, para além de configurar privilégio inadmissível, interfere nas escolhas de produção e consumo inerentes ao mercado.

As distorções seriam enormes. Não haveria justiça na situação de um determinado estilo de vida – contenção dos gastos e constituição do patrimônio – ser onerado por elevados impostos reais ao tempo de que um outro – gasto com roupas, lazer e viagens – não o seria, já que inexistente a tributação sobre o consumo – hipótese não existente no Brasil, onde se pratica elevada tributação sobre o consumo. De igual sorte, não se justificaria que o investimento em patrimônio imobiliário concorresse para o custeio dos gastos públicos, ao passo de o investimento em obras de arte ver-se desonerado da incidência de tributos.

São essas situações hipotéticas, mas que demonstram a necessidade de uma tributação isonômica, que não onere, em especial, determinado estilo de vida. Não calha a observação de que os fatos econômicos não tributados estariam à disposição de todos; isso seria olvidar que cada pessoa é única e que as escolhas de trabalho, investimentos e gastos refletem gostos, talentos e histórico próprio.

Urge ainda observar que o respeito ao mercado e às escolhas de produção e consumo não impede a intervenção do Estado na economia, na sociedade e na cultura, o que, precisamente, ocorre na tributação extrafiscal. Não se pode esquecer, entretanto, que a tributação extrafiscal é exceção, que se justifica nos espaços concedidos ao Estado para intervir na esfera privada. Por regra, a economia e a cultura devem ser vivenciadas não por escolhas

valorativas do Estado, mas por escolhas individuais e sociais, para o quê se faz necessário que a tributação seja realizada na exata medida da capacidade contributiva de todo e cada contribuinte, que deve, de uma forma global, ser onerado igual a qualquer outro.

Apenas assim, um estilo de vida não seria mais onerado do que o outro, tratando o Estado, com igual respeito e consideração, todo e qualquer indivíduo (DWORKIN, 2000, p. 286). A tributação a maior – como por este momento já está claro – de um determinado modelo de vida deixaria por explicar por que o Estado estaria a prejudicar determinadas escolhas em prol de outras ou a beneficiar determinadas opções em detrimento de outras – o que apenas é permitido nos estritos lindes da extrafiscalidade.

Por todas estas considerações, chega-se à conclusão de que o Estado deve tributar a capacidade contributiva onde ela exista, de forma a não prejudicar um segmento ou determinados estilos de vida em benefício de outros. Entretanto, ainda resta perscrutar se tal consideração possui por endereço o legislativo, que a deve observar por ocasião da elaboração das leis impositivas fiscais, ou se é obrigatória ao aplicador da norma geral e abstrata na constituição da norma individual e concreta. Neste tocante, cabe trazer à colação os ensinamentos de Marco Aurélio Greco (2004, p. 185 e 186):

Neste sentido, estando a tributação informada pelo princípio da capacidade contributiva (CF/88, artigo 145, Parágrafo Primeiro), o pagamento de tributos não é um simples encargo que o contribuinte deve suportar por força de lei (conceito ligado à noção de liberdade negativa do Estado de direito) [...]

Desta ótica, uma vez que a capacidade contributiva, como o demonstram os estudos da doutrina italiana, é identificada no âmbito da descrição do pressuposto de fato contido na lei (ou da atuação no mercado), a eficácia do princípio da capacidade contributiva não está ligada apenas à existência de uma previsão legal apta a descrever esta manifestação. A eficácia do princípio da capacidade contributiva está em assegurar que todas as manifestações daquela aptidão sejam efetivamente atingidas pelo tributo.

Portanto, o princípio norteia não apenas a produção, mas também a interpretação e a aplicação da lei tributária.

Ao contrário, entretanto, da conclusão ao qual chegou o prof. paulista, entende-se que o perfil positivo atua em esfera, tão somente, legislativa. E isto por considerações ao perfil negativo da capacidade contributiva e à função da segurança jurídica, que atua como elemento de equilíbrio entre liberdades individuais e deveres sociais.

Melhor explicando: a capacidade contributiva, no seu perfil negativo, repele a incidência tributária quando o tributo prejudica o núcleo essencial das liberdades básicas, ou por atingir o mínimo existencial ou por implicar o confisco.

Ocorre que na tributação, a intangibilidade do núcleo essencial dos direitos fundamentais carece da segurança jurídica. Como manter-se a profissão, a propriedade e a livre iniciativa, numa tributação com patamares de 40% do PIB nacional, sem observância à segurança jurídica e à clareza e previsibilidade que lhes são imanentes? Impossível.

A possibilidade de o intérprete/aplicador da norma tributária ampliar o raio da tributação com consideração, exclusiva, à manifestação de capacidade contributiva e sem ater-se aos limites da literalidade do dispositivo legal, relegaria o contribuinte a um completo estado de insegurança, o que terminaria por prejudicar a intangibilidade do núcleo essencial das liberdades básicas.

Ademais, a segurança jurídica possui um espaço privilegiado no ordenamento constitucional tributário. Embora o texto constitucional não utilize a expressão segurança jurídica, vários dos seus corolários compõem o estatuto do contribuinte: legalidade, anterioridade, espera nonagesimal e irretroatividade. O que pretende a Constituição é possibilitar ao contribuinte o conhecimento preciso, prévio e estável da sua situação tributária, de forma que ele possa preparar-se para pagar os tributos que venham a onerá-lo.

Ou seja, do texto constitucional tem-se o mandamento de a tributação realizar-se em um ambiente de segurança jurídica, caracterizado pela previsibilidade, o que não seria possível caso o aplicador pudesse interpretar a norma impositiva fiscal sem observância à literalidade do dispositivo legal; atendo-se, exclusivamente, à igualdade dos efeitos econômicos e à finalidade do negócio jurídico privado tributado.

Desta forma, não obstante se reconheça a existência do perfil positivo da capacidade contributiva, entende-se que tal não permite ao aplicador a interpretação, com desconsideração à literalidade da lei impositiva de tributo, o que prejudicaria a segurança jurídica que não tem a si própria como finalidade. Antes, a finalidade da segurança jurídica é a intangibilidade do núcleo essencial dos direitos fundamentais.

Nos casos, entretanto, em que a própria literalidade o permitir, considerações ao perfil positivo da capacidade contributiva deve nortear a interpretação, de forma a obstar-se privilégios fiscais que prejudicariam a igualdade de tratamento.

5 CONCLUSÃO

O Estado Democrático de Direito é caracterizado pelo intuito de síntese entre o Estado Liberal de Direito e o Estado Social, no qual as liberdades individuais, a separação dos poderes, a legalidade e a segurança jurídica são vivenciadas em ambiente de forte intervencionismo estatal. Aqui, o principal desafio é o equilíbrio entre os vários interesses constitucionais; o Estado intervém sobre os mais vários setores da economia, da cultura e da sociedade, tendo, entretanto, como limite, o núcleo essencial das liberdades básicas.

Neste contexto de considerações, o modelo tributário adequado ao Estado Democrático de Direito é o Estado fiscal, no qual a máquina estatal é custeada, preferencialmente, por impostos, que transferem parcela considerável da riqueza privada aos cofres públicos. Ocorre que à operacionalidade de referido modelo, a tributação deve realizar-se em estrita consideração aos vários perfis da capacidade contributiva.

A tributação, em um primeiro momento, não pode prejudicar o núcleo essencial das liberdades individuais – perfil negativo da capacidade contributiva. Desta forma, o fato gerador não apenas deve revelar substrato econômico, como deve possibilitar a análise de a tributação prejudicar os interesses fundamentais da ordem constitucional.

Indo adiante, o perfil negativo da capacidade contributiva é aplicável a toda e qualquer espécie tributária e a toda e qualquer finalidade da tributação; a existência de capacidade contributiva é condição de incidência do tributo, manifestando-se na intangibilidade do núcleo essencial das liberdades fundamentais.

Em um segundo momento, no tocante aos tributos de fatos geradores não vinculados, a capacidade contributiva manifesta-se como o principal critério de fixação da carga contributiva e de comparação entre os contribuintes. A capacidade contributiva, nesta função, apenas pode ser afastada por consideração a outros interesses constitucionais – saúde, desenvolvimento sócio-econômico, patrimônio histórico, artístico, turístico e paisagístico etc. –, na exata medida em que a Constituição federal possibilite a intervenção do Estado na sociedade, na economia e na cultura.

Resta ainda considerar que a capacidade contributiva, como critério de comparação apto a realizar a igualdade, é também fundamental à livre iniciativa e ao princípio da neutralidade tributária, já que permite aos agentes econômicos explorarem a atividade produtiva em condições iguais de atuação no mercado.

Por fim, a capacidade contributiva apresenta perfil positivo, segundo o qual onde houver manifestação de capacidade contributiva deve haver tributação. Não obstante referido perfil ser atenuado por considerações extrafiscais, ele mostra-se relevante à neutralidade tributária e ao igual respeito que o Estado deve ter pelos seus cidadãos – situação incompatível com o maior ônus fiscal estipulado sobre determinado estilo de vida em relação aos demais.

Ainda referente ao perfil positivo, deve-se compreender que ele é dirigido, preferencialmente, ao legislador. O perfil positivo apenas deve ser considerado pelo intérprete quando não brigue com os limites da literalidade legal.